

**PEMIDANAAN DIBIDANG PERPAJAKAN DI TINJAU DARI
SISTEM PERADILAN DI INDONESIA**

***CONDEMNATION OF TAXATION IN REVIEW OF THE
JUSTICE SYSTEM IN INDONESIA***



DISERTASI

Dipertahankan di Hadapan Senat Guru Besar
Program Doktor Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Jayabaya
Pada Tanggal, 14 Agustus 2018

Oleh :

KHALIMI
201202026213

**PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM
UNIVERSITAS JAYABAYA
JAKARTA
2018**

LEMBAR PERSETUJUAN PROMOTOR

**PEMIDANAAN DIBIDANG PERPAJAKAN DI TINJAU DARI
SISTEM PERADILAN DI INDONESIA**

***CONDEMNATION OF TAXATION IN REVIEW OF THE
JUSTICE SYSTEM IN INDONESIA***

Oleh:

KHALIMI
201202026213


Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Ujian Guna Memperoleh
Gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Hukum Pada Program Doktor Ilmu Hukum
di Program Pascasarjana Universitas Jayabaya

Telah disetujui untuk: Ujian Terbuka

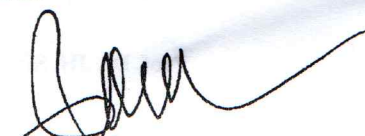
Oleh Tim Promotor



Prof. Dr. JH. Singulan, SH, M.Ag, M.Sc
Promotor



Dr. Ramfani Lina S, SH., MH., MM
Ko-Promotor I



Prof. Dr. Basuki Rekso Wibowo, SH., MS
Ko-Promotor II

SURAT PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN
PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM
PASCASARJANA UNIVERSITAS JAYABAYA

Dengan ini saya menyatakan bahwa :

1. Karya ilmiah disertasi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik Magister atau Doktor, baik di Universitas Jayabaya maupun di perguruan tinggi lain.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim Promotor dan para Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak dapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan dalam daftar pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi ini.

Jakarta, 2018

Yang membuat pernyataan

KHALIMI

ABSTRAK

Judul Disertasi : PEMIDANAAN DI BIDANG PERPAJAKAN DI TINJAU DARI SISTEM PERADILAN DI INDONESIA

Kata Kunci : Pidanaaan, Perpajakan, Sistem Peradilan di Indonesia

Tindak pidana perpajakan atau kejahatan pajak (*tax crime*) adalah tindakan yang melanggar ketentuan mengenai pertanggungjawaban di bidang pajak dan persyaratan yang telah diatur di dalam undang-undang pajak, seperti halnya yang dilakukan PT. Asian Agre Group (AAG). Berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239.K/PID.SUS/2012 menetapkan bahwa Tersangka dengan mengatasnamakan perseroan (PT. AAG) telah melakukan Penggelapan Pajak (*Tax Evation*), sehingga dikenakan sanksi pidana bagi *corporate* dan bagi perorangan / pemilik *corporate*. Ada 3 (tiga) teori yang digunakan sebagai pisau analisis, yang pertama adalah teori Negara Hukum sebagai *Grand Theory*, yang kedua Teori Penegakan Hukum sebagai *Middle Range Theory*, yang ketiga Teori Pidanaaan sebagai Applied Theory. Ketiga teori ini merupakan teori-teori yang sangat cocok untuk menganalisis permasalahan yang diangkat dalam disertasi ini, salah satunya adalah bagaimana negara mempunyai tanggungjawab untuk mengatur semua aspek demi memberikan kesejahteraan kepada rakyatnya, disisi lain hukum pidana berperan sebagai kaedah serta norma hukum dan dapat memberikan sanksi yang tegas kepada siapa saja yang melanggarnya.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif yang dilakukan sebagai upaya untuk mendapatkan data yang diperlukan sehubungan dengan permasalahan. Data yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tertier.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan oleh PT. AAG atau Wajib Pajak Badan / Korporasi, menyebabkan Manajer Perpajakan dan mantan Group Financial Controller, dikenakan vonis penjara masing-masing 2 (dua) tahun penjara dengan masa percobaan 3 (tiga) tahun penjara. Untuk mantan Group Financial Controller, divonis 11 (sebelas) tahun penjara. Keduanya melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf *c juncto* Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Tata Cara Prosedur Pembayaran Pajak *juncto* Pasal 64 KUHP untuk dakwaan Primair, atau melanggar Pasal 38 huruf *b juncto* Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 *juncto* Pasal 64 KUHP sebagai dakwaan Subsidair. Kebijakan formulatif yang diselenggarakan dalam mendukung optimalnya penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan yaitu rumusan delik dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan Pasal 39A, dan PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi.

ABSTRACT

Dissertation Title: CONDEMNATION OF TAXATION IN REVIEW OF THE JUSTICE SYSTEM IN INDONESIA

Keywords: Criminalization, Taxation, Judicial System in Indonesia

Criminal acts of taxation or tax crime are acts that violate the provisions concerning tax liability and the requirements set forth in the tax law, as is the case with PT. Asian Agre Group (AAG). Based on the Supreme Court decision Number 2239.K / PID.SUS / 2012 stipulates that the suspect in the name of the company (PT AAG) has committed Tax Evasion, which is subject to criminal sanctions for corporate and for individual / corporate owners. There are 3 (three) theories used as the knife of the analyst, the first is the theory of the State of Law as the Grand Theory, the Second Theory of Law Enforcement as the Middle Range Theory, the third Theory of Penance as Applied Theory. These three theories are very suitable theories to analyze the issues raised in this dissertation, one of which is how the state has the responsibility to regulate all aspects in order to provide welfare to the people, on the other side the criminal law acts as a method and legal norms and can provide sanctions firm to anyone who breaks it.

The method used in this study is normative legal research conducted as an effort to obtain the necessary data in connection with the problem. The data used are secondary data consisting of primary legal materials, secondary legal materials and tertiary legal materials.

The results of this study indicate that the criminal acts in the field of taxation by PT. AAG or Corporate / Corporate Taxpayer, causing Taxation Manager and former Group Financial Controller, subject to jail sentence of 2 (two) years imprisonment each with a trial period of 3 (three) years in prison. For former Group Financial Controller, sentenced to 11 (eleven) years in prison. Both violate Article 39 paragraph (1) letter c juncto Article 43 paragraph (1) of Law Number 16 Year 2000 regarding Procedure of Tax Payment Procedure juncto Article 64 of the Criminal Code for the Primair indictment, or violating Article 38 letter b juncto Article 43 paragraph (1) Law Number 16 Year 2000 juncto Article 64 of the Criminal Code as Subsidair indictment. Formulative policies that are held in support of the law enforcement of criminal offenses in the field of taxation are the formulation of offense in Article 38, 39 paragraphs 1, 2, 3, and Article 39A, and PERMA Number 13 of 2016 on the Procedures of Handling Crime by the Corporation.

KATA PENGANTAR

Puji Syukur peneliti panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan penulisan disertasi yang berjudul “**PEMIDANAAN DIBIDANG PERPAJAKAN DI TINJAU DARI SISTEM PERADILAN DI INDONESIA**”. Disertasi ini merupakan salah satu persyaratan akademik untuk memperoleh gelar Doktor di bidang Ilmu Hukum pada Program Pasca Sarjana Universitas Jayabaya Jakarta.

Dalam kesempatan ini peneliti mengucapkan terimakasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada;

1. yang terhormat dan sangat terpelajar **Prof. Dr. Hj. Yuyun Moeslim Taher, SH**, selaku Ketua Yayasan Jayabaya;
2. yang terhormat dan sangat terpelajar **Prof. H. Amir Santoso, M.Soc. Sc., Ph.D** selaku Rektor Universitas Jayabaya.
3. yang terhormat dan sangat terpelajar **Letjen TNI (Purn) Prof. Dr. Syarifuddin Tippe, M.Si.**, selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Jayabaya dan Tim Penguji;
4. yang terhormat dan sangat terpelajar **Prof. Dr. JH. Sinaulan, SH, M.Ag, M.Sc**, selaku Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya sekaigus selaku Promotor;
5. yang terhormat dan yang terpelajar **Dr. Ramlani Lina S, SH, MH, MM** selaku Ko-Promotor I;

6. yang terhormat dan sangat terpelajar **Prof. Dr. Basuki Rekso Wibowo, SH., MS** selaku Ko-Promotor II;
7. seluruh dosen pengajar Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya Jakarta;
8. seluruh staf sekretariat Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya;
9. Terimakasih kepada ke dua orang tua peneliti, yang telah mendidik, membesarkan dan mencurahkan kasih sayang;
10. Terimakasih yang paling dalam dan teristimewa peneliti juga sampaikan kepada **Kedua Orang Tua, istri dan anak-anak** tercinta, yang telah memberikan kasih sayang, kesabaran, perhatian, motivasi dan doa selama perkuliahan sampai penyelesaian disertasi ini;

Sebagaimana lazimnya seorang yang masih belajar, tentu peneliti masih memerlukan bimbingan dari berbagai pihak, begitu juga dalam penulisan disertasi ini juga masih memerlukan bimbingan dari pihak lain. Peneliti menyadari bahwa disertasi ini masih banyak kekurangan dan masih jauh dari kata sempurna.

Jakarta, 2018

Nama: KHALIMI
NPM: 201202026213

DAFTAR ISI

	Halaman
LEMBAR JUDUL	i
LEMBAR PERSETUJUAN KETUA PROGRAM	ii
LEMBAR PERSETUJUAN PROMOTOR	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT.....	vi
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR ISI	ix
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah	23
C. Tujuan Penelitian	24
D. Kegunaan Penelitian	24
E. Kerangka Pemikiran.....	25
1. Grand Theory: Teori Negara Hukum	26
2. Middle Range Theory: Teori Penegakan Hukum	32
3. Applied Theory: Teori Pemidanaan	38
F. Metode Penelitian	47
1. Tipe Penelitian	48
2. Pendekatan Penelitian.....	49
3. Bahan Hukum	52
4. Prosedur Pengumpulan Data	55
5. Pengolahan dan Analisis Bahan Hukum.....	55
6. Metode Penafsiran Hukum	55
G. Orisinalitas Penelitian	58

H. Analisis dan Pembahasan	61
1. Mekanisme Penegakan Hukum dan Pemberian Sanksi Hukum bagi Wajib Pajak Badan sebagai Pelaku Tindak Pidana Perpajakan	61
2. Perumusan Kebijakan Formulatif Hukum Pidana Dalam rangka Memberikan Efek Jera bagi Wajib Pajak Badan itinjau dari Sistem Peradilan Pidana di Indoensia	118
I. Penutup	
1. Kesimpulan	172
2. Saran / Rekomendasi.....	174
DAFTAR PUSTAKA	176

A. Latar Belakang Masalah

Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang, hal ini dimaksudkan bahwa negara tidak akan bertindak sewenang-wenang ketika memungut sebagian kekayaan rakyat, sekalipun itu dipergunakan untuk kepentingan rakyat. Hal ini juga dimaksudkan supaya rakyat tidak menganggap bahwa negara sebagai perampok karena mengambil kekayaan rakyat tanpa persetujuan pemilik, bahkan dalam beberapa literatur dapat dijumpai pendapat: "No taxation without representation"; Taxation without representation is robbery". Untuk itu maka persetujuan rakyat sebagai pemilik kekayaan menjadi mutlak adanya.

Pembahasan tentang pajak bukan merupakan hal baru, mengingat bahwa pajak dipungut dari masyarakat bukan pada akhir-akhir ini saja, namun sejak zaman penjajahan sudah dilakukan pungutan pajak, sekalipun istilah yang dipakai dan tujuannya berbeda dengan yang dilakukan pada masa sekarang. Dulu pemungutan pajak ada yang mengistilahkannya dengan upeti, semata adalah untuk kepentingan pihak penguasa, sehingga pemungutan pajak pada zaman penjajahan merupakan hal yang sangat dibenci oleh rakyat mengingat hasilnya semata-mata dipergunakan untuk kepentingan dan kesejahteraan penjajah. Sehingga ketika bangsa Indonesia memproklamkan kemerdekaan, dan setelah itu masih memungut pajak,

prasangka rakyat masih sama seperti zaman penjajahan, artinya bukan untuk memenuhi kebutuhan rakyat.

Kondisi seperti itu otomatis berpengaruh pada jumlah penerimaan pajak. Padahal penerimaan dari sektor pajak sangat diperlukan dalam rangka mencapai kesejahteraan, sekalipun pajak bukan satu-satunya sumber penerimaan negara. Di samping pajak, negara memperoleh pemasukan antara lain dari kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari badan usaha milik negara, dan sumber-sumber lain.¹ Adalah sangat tidak mungkin kalau kita hanya semata-mata mengandalkan dari kekayaan alam, mengingat kekayaan alam sangat terbatas dan dapat habis setelah dimanfaatkan oleh manusia. Walaupun atas kekayaan alam tersebut dapat digantikan, seperti penanaman kembali pohon di hutan, namun itu memakan waktu yang panjang. Lebih repot lagi atas kekayaan alam yang *non renewable*, maka akan menjadi permasalahan tersendiri yang cukup rumit.

Seiring dengan pemungutan pajak yang berpedoman pada Pasal 23 huruf a Undang-Undang 1945, maka pembangunan dalam suatu negara merupakan keharusan, mengingat negara memerlukan pembangunan untuk menciptakan syarat adanya sebuah negara yang berkembang atau negara maju sekalipun. Tujuan pembangunan untuk mewujudkan cita-cita

¹ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Yogyakarta, 2000, hlm.2-4.

masyarakat agar dapat berkembang dan sejajar dengan negara lain.

Pembangunan sebagaimana dirumuskan oleh Soerjono Soekanto adalah²:

“...merupakan suatu proses yang dikaitkan dengan pandangan-pandangan yang optimis, yang berwujud dalam usaha-usaha untuk mencapai taraf kehidupan yang lebih baik daripada apa yang telah dicapai. Artinya pembangunan merupakan perubahan berencana dan terarah yang antara lain mencakup aspek-aspek politik, ekonomi, demografi, psikologi, hukum, intelektual, maupun teknologi. Taraf kehidupan tadi merupakan tujuan pembangunan, mencakup serangkaian cita-cita yang menjadi ciri suatu masyarakat modern.”

Pembangunan dilaksanakan secara berkesinambungan dan berjangka sehingga pembangunan dapat terarah dan mendapatkan hasil yang maksimal. Tujuan pembangunan dapat tercapai dengan didukung oleh pembiayaan yang maksimal.

Indonesia sebagai negara yang telah merdeka sejak tahun 1945 sampai saat ini telah banyak melakukan pembangunan sarana infrastruktur dengan membangun sarana fisik di berbagai bidang untuk mendukung program-program pemerintah. Indonesia sebagai Negara hukum berdasarkan Pancasila,³ yang bertujuan mencapai masyarakat yang adil dan makmur spiritual dan material yang merata, tidak hanya bertugas memelihara ketertiban masyarakat saja, akan tetapi lebih luas daripada itu, sebab pula berkewajiban turut serta dalam semua sektor kehidupan dan penghidupan. Turut sertanya Pemerintah dalam semua sektor kehidupan itu, telah

² Soerjono Soekanto, *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*, PT.Citra Aditya Bakti, Bandung, 1989, hlm.11.

³ Sjahrin Basah, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung, 1985, hlm.10.

ditetapkan sebagai tujuan Negara Indonesia, sebagaimana dinyatakan dalam alinea keempat Pembukaan Undang-Undang 1945, yang berbunyi:⁴

“...melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban umum yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial,,”

Untuk melaksanakan tujuan negara, pemerintah Indonesia tidak hanya menjalankan tujuan Negara secara umum saja, melainkan menyelenggarakan juga kesejahteraan sosial dengan melakukan pembangunan nasional.⁵ Pembangunan nasional dapat terlaksana sesuai dengan yang direncanakan apabila didukung dengan tersedianya dana pembiayaan pembangunan yang mencukupi.

Karenanya pajak merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang digunakan untuk melaksanakan pembangunan bagi seluruh rakyat Indonesia. Pajak dipungut dari warga negara Indonesia dan menjadi salah satu kewajiban yang dapat dipaksakan penagihannya. Dengan demikian pemungutan pajak berdasarkan undang-undang mengandung pengertian terhadap mereka yang ternyata mengabaikan atau melanggar ketentuan pembayaran pajak akan dikenakan sanksi penagihan secara paksa dalam bentuk penyitaan, penyegehan ataupun penahanan.⁶

⁴ *Ibid.*, hlm. 1.

⁵ *Ibid.*, hlm. 1.

⁶ Saadudin Ibrahim dan Pranoto K, *Pajak Pertambahan Nilai*, Jaya Prasada, Jakarta, 1984, hlm. 3.

Pajak yang dipungut oleh pemerintah digunakan untuk menjaga kelangsungan hidup negara dan sumber pembiayaan belanja-belanja yang dikeluarkan oleh pemerintah guna menjalankan roda pemerintahan. Oleh sebab itu, pemerintah dengan berbagai cara melakukan sosialisasi agar masyarakat menyadari pajak itu untuk kepentingan bersama. Namun, tidak bisa dipungkiri sulitnya negara melakukan pemungutan pajak karena banyaknya Wajib Pajak (perorangan dan/atau badan) yang tidak patuh dalam membayar pajak merupakan suatu tantangan tersendiri. Hal ini mendorong pemerintah menciptakan suatu mekanisme yang dapat memberikan daya pemaksa bagi para Wajib Pajak (perorangan dan/atau badan) yang tidak taat hukum. Salah satu mekanisme tersebut adalah *gijzeling* atau lembaga paksa badan. Keberadaan lembaga ini masih kontroversial. Beberapa kalangan beranggapan pemberlakuan lembaga paksa badan merupakan hal yang berlebihan. Di lain pihak, muncul pula pendapat lembaga ini diperlukan untuk memberikan efek jera yang potensial dalam menghadapi Wajib Pajak badan yang nakal.⁷

Seiring dengan bunyi Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar 1945 yang menyebutkan “Pajak dan Pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan Undang-Undang”, sehingga pajak menjadi sumber penerimaan Negara. Dengan demikian, kepastian hukum siapa yang dikenakan pajak, objek yang dikenakan pajak serta berapa besarnya pajak

⁷ *Ibid.*, hlm.3.

yang harus dibayar wajib dituangkan dalam bentuk undang-undang dalam arti harus mendapat persetujuan rakyat terlebih dahulu.⁸

Karenanya dapat diartikan pajak mendapat peran yang sangat penting dalam pembiayaan pembangunan di negara Indonesia, mengingat dalam Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2000 tentang Program Pembangunan Nasional Tahun 2000-2004 (PROPENAS), Bab IV mengenai pembangunan ekonomi huruf (c) bagian program-program pembangunan menyebutkan “sasaran peningkatan penerimaan negara secara khusus melalui peningkatan penerimaan pajak.” Kegiatan pokok program tersebut dilakukan dengan memperluas basis pajak, menyederhanakan berbagai pengecualian pajak dan meningkatkan penegakan hukum bagi Wajib Pajak dan petugas pajak yang melanggar ketentuan-ketentuan undang-undang perpajakan.

Menurut A. Ansari Ritonga, mantan Dirjen Pajak RI, dalam rangka upaya terwujudnya kemandirian dalam pembiayaan pembangunan, maka penerimaan dari sektor pajak sebagai andalan utama penerimaan dalam negeri terus ditingkatkan. Peranan penerimaan pajak dalam APBN sejak tahun 1983/1984 terus-menerus semakin meningkat, yaitu dari 16,2% pada tahun 1983/1984 menjadi 46,2% pada tahun 1993/1994.⁹ Sumber pembiayaan lain selain pajak, adalah dana yang dihimpun negara dari dalam negeri maupun luar negeri. Sumber pembiayaan dari dalam negeri dapat diperoleh dari minyak dan gas alam (migas) serta non migas. Penerimaan

⁸ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT.Eresco, Bandung, 1990, hlm.45-46.

⁹ A. Ansari Ritonga, *Kebijakan Fiskal di Akhir Orde Baru, Awal Era Reformasi dan Penghujung Dominasi IMF*, Pustaka El Manar, Bandung, 2002, hlm.7.

non migas sendiri dapat berasal dari pajak dan non pajak. Dalam hal sumber pembiayaan pembangunan, Dawam Rahardjo, menyatakan:¹⁰

“Pada masa lalu pemerintah Indonesia tidak merasa begitu membutuhkan pajak, karena pemerintah bisa menggantungkan sumber pembiayaan pembangunan dari sumber utama... penerimaan minyak dan gas bumi, serta kredit luar negeri. Setelah harga minyak merosot dan kredit luar negeri dirasakan membebani anggaran rutin... yang baru dirasakan setelah kredit jatuh tempo dan harus dibayar setiap tahun... baru pemerintah berpaling kepada sumber pajak, yang diwujudkan dengan Undang-Undang Perpajakan 1983.”

Karenanya pajak merupakan sumber dana yang paling aman untuk pembangunan daripada sumber lain yaitu utang atau pinjaman dari luar negeri, sebagaimana yang dikemukakan oleh Wiratni Ahmadi, sebagai berikut:¹¹

“Pinjaman luar negeri yang selama ini hanya dianggap sebagai pelengkap sumber dana pembangunan namun mempunyai implikasi politik, yaitu ketergantungan terhadap Negara pemberi pinjaman, yang seringkali dipergunakan sebagai alat Negara donor untuk menekan atau memaksakan kemauan politiknya. Untuk itu maka sektor pajak dipandang sebagai sumber yang paling aman untuk membiayai pembangunan.”

Penerimaan pajak merupakan sumber utama pembiayaan pemerintah dan pembangunan. Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun anggaran 2009, rencana penerimaan perpajakan sebesar Rp.725,8 triliun, berarti naik sekitar Rp.117 triliun atau 19,2 persen dari

¹⁰Dawam Rahardjo, “Kebijakan Perpajakan dan Pembangunan”, dalam: H. Yozar Anwar, (eds), *Strategi Perpajakan Mendukung Pembangunan*, PT. Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1990, hlm.55.

¹¹Wiratni Ahmadi, *Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijakan Pengenaan Pajak Tanah dan Kebijakan Pertanahan di Indonesia*, Disertasi, Universitas Padjajaran Bandung, 1996, hlm.7.

APBN tahun 2008. Hal ini tercermin dari Tabel 1.1 dan Table 1.2 penerimaan perpajakan dari APBN tahun 2005 sampai 2009.

Tabel 1.1

Tabel Penerimaan Pajak tahun 2005 sampai dengan 2009

Penerimaan Pajak (dalam triliunan rupiah)	TAHUN				
	2005	2006	2007	2008	2009
	347.031,1	409.203,0	490.988,6	658.700,8	725.843,0

Sumber: Data Pokok APBN 2005-2010, Departemen Keuangan Republik Indonesia.

Tabel 1.2

Tabel APBN tahun 2005 sampai dengan 2009

Total Penerimaan APBN (dalam triliunan rupiah)	TAHUN				
	2005	2006	2007	2008	2009
	493.919,6	636.153,2	706.108,3	979.305,4	984.786,5

Sumber: Data Pokok APBN 2005-2010, Departemen Keuangan Republik Indonesia.

Peningkatan penerimaan pajak tersebut sebagaimana tercermin dalam Tabel 1.1 dan Tabel 1.2 merupakan salah satu perwujudan tekad pemerintah untuk lebih mandiri dalam pembiayaan pembangunan nasional. Data yang tertulis dalam tabel tersebut di atas, adalah sebagai gambaran bahwa pada tahun 2005 sampai dengan 2009 kinerja pemerintah dalam meningkatkan penerimaan pajak berjalan maksimal, hal ini tidak terlepas dari dukungan masyarakat yang membayarkan pajaknya sesuai aturan yang berlaku.

Di negara Indonesia juga terdapat begitu banyak jenis pajak yang tentu saja dapat menambah pendapatan Negara, dengan begitu banyak jenis pajak yang ada di Indonesia, salah satunya adalah Pajak Pertambahan Nilai yang merupakan salah satu pajak yang menyumbangkan pendapatan negara yang bisa dikatakan besar bagi negara. Dengan adanya prinsip Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada dasarnya sebagai pajak konsumsi dalam Daerah Pabean Negara kesatuan Republik Indonesia, Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada dasarnya meliputi seluruh penyerahan barang dan jasa. Namun berdasarkan pertimbangan sosial, ekonomi dan budaya perlu untuk tidaknya mengenakan Pajak Pertambahan Nilai terhadap barang dan jasa tertentu. Hal tersebut dimaksudkan untuk mendorong kegiatan ekonomi dan kestabilan sosial.

Tugas administrasi perpajakan, terutama administrasi pajak pusat, merupakan kewenangan Direktorat Jenderal Pajak sebagai salah satu instansi pemerintah yang secara struktural berada di bawah Kementerian Keuangan. Dengan visi menjadi institusi pemerintah yang menyelenggarakan sistem administrasi perpajakan modern yang efektif, efisien, dan dipercaya masyarakat dengan integritas dan profesionalisme yang tinggi. Direktorat Jenderal Pajak menetapkan salah satu misinya, yaitu misi fiskal adalah untuk menghimpun penerimaan dalam negeri dari sektor pajak yang mampu menunjang kemandirian pembiayaan pemerintah

berdasarkan undang-undang perpajakan dengan tingkat efektivitas dan efisiensi yang tinggi.

Strategi penyuluhan merupakan suatu proses pendidikan yang bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan. Proses pendidikan yang dimaksud disini adalah suatu proses untuk membawa perubahan yang sesuai dengan tingkah laku yang diharapkan oleh seseorang atau institusi tertentu. Perubahan ini antara lain meliputi perubahan tentang apa yang diketahui, perubahan tentang apa yang dipikir, perubahan tentang apa yang dapat dilakukan (keterampilan), perubahan tentang apa yang sebenarnya dapat dilakukan (motivasi). Perubahan-perubahan ini adalah bagian dari membangun diri manusia.

Secara umum, kinerja penerimaan pajak masyarakat menunjukkan kecenderungan yang semakin meningkat. Total penerimaan pajak yang berhasil dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak dari tahun ke tahun senantiasa mengalami peningkatan yang cukup signifikan. Hal ini juga tercermin pada angka *tax ratio*, yakni rasio total pajak terhadap PDB, yang cenderung mengalami peningkatan sebagaimana terlihat pada Tabel 1.3 di bawah ini.

Tabel 1.3

Tax Ratio di Indonesia Tahun 2005 sampai dengan 2009.
(dalam triliun Rupiah)

Deskripsi	2005	2006	2007	2008	2009
Target Penerimaan Pajak	346.8	402.1	494.6	534.5	652.2
Realisasi Penerimaan Pajak	347,031	409.203	490.988	658.7	726.278
PDB	2.784,960	3,338.195	3,957.403	4.954,028	5.295.344
Tax Ratio	12,5 %	12.3 %	12.4 %	13.3 %	13.7 %

Sumber: ICW, diolah dari LKPP dan PAN, Departemen Keuangan.

Kinerja penerimaan pajak kita tampaknya masih tertinggal dibandingkan dengan negara-negara tetangga bila diukur *tax to ratio*. *Tax ratio* kita masih rendah di kawasan ASEAN sebagaimana terlihat dalam Tabel 1.4 pada halaman berikut ini.

Tabel 1.4

Tax ratio di Negara Asean

No.	Negara	Tax Ratio
1	Jepang	27,4%
2	Korea	26,8%
3	Malaysia	20,1%
4	Singapore	21,4%
5	India	17,7%
6	Thailand	17,2%
7	Srilanka	17,0%
8	Philipina	14,4%
9	Indonesia	14,1%
10	Pakistan	13,6%

Sumber : Suara Merdeka, 22 September 2010 (www.pajak.com)

Kepatuhan Wajib Pajak (*tax compliance*) dapat diidentifikasi dari kepatuhan Wajib Pajak dalam mendaftarkan diri, kepatuhan untuk menyetorkan kembali Surat Pemberitahuan (SPT), kepatuhan dalam penghitungan dan pembayaran pajak terutang, dan kepatuhan dalam pembayaran tunggakan pajak. Isu kepatuhan menjadi penting karena ketidakpatuhan secara bersamaan akan menimbulkan upaya menghindarkan pajak, seperti *tax evasion* dan *tax avoidance*, yang mengakibatkan berkurangnya penyetoran pajak ke kas negara.

Dalam rangka meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya, maka sesuai Pasal 29 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Direktorat Jenderal Pajak berwenang untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dan melakukan penegakan peraturan perpajakan (*law enforcement*) melalui pemeriksaan pajak (*tax audit*), penyidikan pajak (*tax investigation*) dan penagihan pajak (*tax collection*).

Keberhasilan pemerintah dalam meningkatkan sumber pendapatan dari sektor pajak tidak saja ditentukan oleh kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya, tetapi juga kemampuan aparat dalam hal pembinaan, penelitian dan pengawasan melalui pemeriksaan kebenaran laporan yang disampaikan oleh Wajib Pajak guna mewujudkan rasa keadilan dalam penegakan hukum pajak. Fondasi penegakan hukum pajak didasarkan pada Undang-Undang Perpajakan.

Suatu hukum atau peraturan perundang-undangan yang baik adalah adil, berkaitan dengan hal ini peraturan yang mendasari pemungutan pajak hendaknya harus sesuai dengan syarat-syarat keadilan.

Upaya membangun penegakan hukum pajak yang konsisten merupakan salah satu cara agar ketentuan perpajakan dapat ditaati dan dipatuhi oleh Wajib Pajak. Adanya konsistensi diharapkan menjadi pembenaran sehingga kepatuhan pajak yang muncul dari Wajib Pajak bukan atas dasar ancaman dan paksaan, melainkan karena kepatuhan yang bersifat sukarela penuh dari Wajib Pajak, tetapi disisi lain pemerintah juga memerlukan alat pemaksa dan sanksi yang bersifat menjerakan dan mendidik yang merupakan konsekuensi dari kewajiban publik terhadap negara.

Dari definisi di atas, kemungkinan yang membuat Wajib Pajak melakukan usaha-usaha untuk menghindarkan diri dari pajak, dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individu secara langsung dari pemerintah. Padahal kebanyakan orang menganggap untuk setiap transaksi, mereka melihat kaitan antara pahitnya membayar dan manisnya mengkonsumsi, atau ketika Wajib Pajak membayar tidak mendapat imbalan langsung dari pengeluaran Wajib Pajak, melainkan semua jenis pajak yang kita bayarkan, dikumpulkan dan kemudian didistribusikan kepada pos pengeluaran yang membutuhkan.

Dari pemaparan di atas, dapat dilihat pemerintah selalu berupaya untuk mengadakan perubahan undang-undang yang dikeluarkannya dengan tujuan untuk mendorong intensitas perubahan dan penyempurnaan peraturan beberapa peraturan pemerintah yang telah dikeluarkan, Keputusan Menteri Keuangan, dan Keputusan Dirjen Pajak, meskipun tingkat perubahan pajak yang tinggi ini dapat menyisakan persoalan tersendiri yaitu pemahaman Wajib Pajak akan ketentuan perpajakan. Akibatnya, akan mendorong Wajib Pajak untuk tidak patuh dengan ketentuan-ketentuan peraturan yang ada. Realitas kepatuhan Wajib Pajak akan menjadi baik serta mengikat apabila dilakukan perbaikan realitas masyarakat Wajib Pajak. Artinya, tuntutan tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam satu sisi juga diikuti dengan perbaikan dan pembenahan-pembenahan perilaku sosial lainnya yang terlibat.

Selain penegakan hukum administrasi yang menggunakan sanksi administrasi sebagai instrumennya, dalam bidang pajak juga dikenal penegakan hukum pidana. Penegakan hukum pidana dalam bidang pajak tentunya juga mempunyai tujuan tertentu, yaitu agar ketentuan hukum dibidang pajak tersebut dapat dijalankan sebagaimana mestinya sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian dan keseimbangan antara para pihak yang terlibat didalamnya.

Urusan pajak sangat identik dengan uang dan lainnya, maka tidak mengherankan jika pajak selalu dihindari oleh Wajib Pajak untuk menyelamatkan sumber penghasilan yang diperolehnya. Sejak adanya

penetapan iuran pajak dan sepanjang pajak menjadi modus operandi kejahatan perpajakan selalu berkembang sesuai dengan kecanggihan ilmu pengetahuan dan dunia perpajakan. Sekarang ini kejahatan perpajakan banyak modelnya, yang tentu sebagian besar merupakan golongan *white collar crime*, meskipun kejahatan perpajakan yang konvensional, seperti tidak mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak secara sengaja tetap saja terjadi.

Menurut Darussalam dan Danny Septriadi, ada berbagai modus operandi penghindaran pajak yang menjadi tantangan aparat penegak hukum, yaitu:¹²

1. *Transfer Pricing*

Transfer Pricing biasanya dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dengan tujuan akhir mentransfer laba tersebut kepada grup perusahaan yang berkedudukan di Negara yang menetapkan tarif pajak yang rendah (*tax haven country*).

2. *Thin Capitalization*

Thin Capitalization dilakukan melalui pemberian pinjaman oleh perusahaan induk kepada anak perusahaannya yang berkedudukan di Negara lain. Perusahaan induk lebih suka memberikan dana kepada anak perusahaannya dengan cara pemberian pinjaman daripada dalam bentuk setoran modal. Alasannya karena biaya bunga (biaya yang timbul atas pinjaman) dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak anak perusahaan. Sedangkan deviden (biaya yang berkaitan dengan modal) tidak dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak.

3. *Controlled Foreign Corporation/CFC*

Controlled Foreign Corporation/CFC adalah menahan laba di Negara *tax haven* untuk menunda pemajakan di Negara domisili.

4. *Treaty Shopping*

¹²John Hutagaol dan Darussalam, *Kapita Selecta Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2006, hlm. 271.

Treaty Shopping adalah memanfaatkan fasilitas *tax treaty* Negara lain oleh perusahaan tidak berhak.

Berdasarkan pengertian umum, tindak pidana perpajakan atau kejahatan pajak (*Tax Crime*) adalah tindakan yang melanggar ketentuan mengenai pertanggungjawaban di bidang pajak dan persyaratan yang telah diatur di dalam undang-undang pajak.¹³

Sejak reformasi bergulir, kejahatan perpajakan berkembang dan menjurus mengkhawatirkan, setiap tahun negara dirugikan terutama oleh konglomerat-konglomerat hitam, yang melakukan penggelapan pajak. Kejahatan di bidang perpajakan berada dalam aspek kehidupan berbangsa dan bernegara, maka pengertiannya dapat ditinjau dari aspek yuridis, sosiologis dan filosofis.

Secara yuridis, kejahatan di bidang perpajakan menunjukkan kejahatan ini merupakan substansi hukum pajak karena terlanggarnya kaidah hukum pajak. Secara sosiologis, kejahatan dibidang perpajakan telah memperlihatkan suatu keadaan nyata yang terjadi dalam masyarakat sebagai bentuk aktivitas pegawai pajak, Wajib Pajak, pejabat pajak atau pihak lain. Sedangkan secara filosofis tersirat makna telah terjadi perubahan-perubahan nilai dalam masyarakat ketika suatu aktivitas perpajakan dilaksanakan sebagai bentuk peran serta dalam berbangsa dan bernegara.¹⁴

¹³ Edi Setiadi & Rena Yulia, *Hukum Pidana Ekonomi*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010, hlm.51.

¹⁴ Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, Rajawali Pers, Jakarta, 2011, hlm.2.

Persoalan pokok yang berkaitan dengan masalah kejahatan perpajakan, perlu adanya gerakan antisipatif dalam upaya menanggulangi terjadinya kejahatan tersebut. Mengapa demikian, karena pajak merupakan salah satu item pendapatan negara yang teramat sangat penting sehingga diperlukan upaya proteksi yang kuat.

Dalam politik hukum pidana Indonesia, mengartikan kejahatan perpajakan sebagai upaya untuk mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana di bidang perpajakan yang tepat dan baik.

Menurut A. Mulder, *strafrechtspolitik* atau politik hukum pidana adalah garis kebijakan untuk menentukan:¹⁵

1. Seberapa jauh ketentuan-ketentuan pidana yang berlaku perlu diubah atau diperbarui;
2. Apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana;
3. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilaksanakan.

Rumusan politik hukum pidana seperti di atas menurut A. Mulder jika direformulasikan terhadap kejahatan dibidang perpajakan, maka :

1. Seberapa jauh ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku perlu diubah atau diperbarui;
2. Apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan;

¹⁵ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2005, hlm.21.

3. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan mengenai perpajakan harus dilaksanakan.

Menurut Said Sampara, usaha penanggulangan kejahatan perpajakan dengan hukum pidana, pada hakikatnya juga merupakan bagian dari usaha penegakan hukum (khususnya penegakan hukum pidana). Sering pula dikatakan politik atau kebijakan hukum pidana juga merupakan bagian dari kebijakan penegakan hukum (*law enforcement policy*).¹⁶

Usaha penanggulangan kejahatan di bidang pajak lewat pembuatan undang-undang (hukum) pidana pada hakekatnya juga merupakan bagian integral dari usaha perlindungan bagi masyarakat yang menjadi wajib pajak (*social defence*), dan usaha mencapai kesejahteraan masyarakat dalam rangka menghapus serta mengurangi tingkat kemiskinan (*social welfare*). Oleh karena itu, wajar apabila kebijakan atau politik hukum pidana termasuk alat atau instrumen dalam upaya proteksi terhadap pajak yang merupakan sumber utama pendapatan Negara.

Selain itu persoalan lainnya yang kontroversi adalah banyaknya peraturan yang saling tumpang tindih, antara peraturan yang satu juga terdapat di peraturan perundang-undangan yang lainnya, begitupun sebaliknya sehingga menimbulkan silang pendapat dalam praktiknya.

¹⁶Said Sampara dan Insan Anshari, *Tindak Pidana Perpajakan (suatu kajian yuridis-normatif)*, BP. Cipta Karya, Jakarta, 2012, hlm.9.

Wirawan B. Ilyas¹⁷ dalam jurnal berjudul “Kontradiktif sanksi pidana dalam hukum pajak” sangat menentang penjatuhan pidana pada Wajib Pajak, menurutnya hukum pajak tergolong hukum publik, termasuk hukum administrasi/tata usaha Negara.¹⁸ Jalur hukum administrasi (hukum pajak) mempunyai cara penyelesaian sendiri sesuai dengan aturan yang sudah ditegaskan dalam undang-undang pajak yang mengaturnya. Penyelesaian persoalan administrasi pajak dengan cara pidana menjadi kontradiktif ketika Negara membutuhkan dana pajak sebagai sumber pembiayaan pembangunan yang tiap tahun jumlahnya terus naik (meningkat). Persoalan pemidanaan Wajib Pajak jelas membawa keresahan tersendiri bagi pelaku dunia usaha, artinya pelaku usaha menjadi takut dipidana ketika persoalan penghitungan pajak yang cukup rumit akan dipersoalkan menjadi persoalan berindikasi tindak pidana.

Dari pendapat di atas dapatlah ditegaskan pertanggungjawaban pidana tidak dapat dilepaskan dari pembicaraan mengenai perbuatan pidana. Orang tidak mungkin dipertanggungjawabkan untuk di pidana apabila ia tidak melakukan tindak pidana. Dalam menjatuhkan pidana unsur “Tindak Pidana” dan pertanggungjawaban pidana harus dipenuhi. Unsur perbuatan pidana dan kesalahan (kesengajaan) adalah unsur yang sentral dalam hukum pidana. Unsur perbuatan pidana terletak dalam lapangan obyektif yang

¹⁷ B. Ilyas Wirawan, Jurnal Hukum “Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak”, No.IV. Vol.4, 2011, hlm.533.

¹⁸ Anshari Ritonga, *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum Fiskal Formal Indonesia*, Pustaka El Manar, Jakarta 2007, hlm.19.

diikuti oleh unsur sifat melawan hukum. Sedangkan unsur pertanggung jawaban pidana merupakan unsur subyektif yang terdiri dari kemampuan bertanggungjawab dan adanya kesalahan (kesengajaan dan kealpaan).

Berkenaan dengan judul disertasi ini, maka suatu contoh kasus yang menarik untuk diangkat dan dibahas dalam disertasi ini yaitu kasus ASIAN AGRE GROUP (AAG), hal ini berdasarkan keputusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012) telah menetapkan.¹⁹

1. Tentang adanya SPT dari 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung di dalam ASIAN AGRE GROUP (AAG) pada tahun pajak 2002, 2003, 2004, 2005 telah diisi secara tidak benar dan tidak lengkap, di dalam semua SPT tertulis belum diaudit, meskipun fakta sesungguhnya telah diaudit, akibatnya pendapatan Negara yang seharusnya diterima menjadi berkurang, sebagai akibat adanya SPT yang isinya tidak benar oleh AAG, sehingga menurut perhitungan Direktorat Jenderal Pajak total seluruhnya berjumlah Rp.1.259.977.695.652,- yang rinciannya adalah dari tiga jenis komponen PPh, WP Badan, PPh WP Orang/Pribadi dan PPh, WP Luar Negeri Tahun 2002, 2003, 2004, 2005 sebagai berikut yaitu tahun 2002 Rp.276.145.706.827,- + tahun 2003 Rp. 296.172.548.868,- + tahun 2004 Rp.478.385.792.915,- + tahun 2005 sebesar Rp.246.235.801.943,- ; Sedangkan menurut perhitungan fiskus dari Direktorat Jenderal Pajak sebesar Rp.1.259.977.695.652,- yang dalam hal ini jumlahnya lebih besar perhitungan yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak;
2. Bahwa hasil pemeriksaan bukti permulaan terhadap apa saja yang dilakukan oleh Terdakwa atas 14 perusahaan yang tergabung di dalam ASIAN AGRE GROUP, dengan modus operandi yaitu telah melakukan penjualan di bawah pasar, melakukan *Hedging fiktif*, membebankan biaya yang disebut sebagai biaya Jakarta dan *Management Fee*. Dengan demikian maka pembuatan atau pengisian SPT tidak dilakukan berdasarkan laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, padahal perusahaan sesungguhnya telah diaudit, dan telah dibuat laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, dengan mencantumkan tanda "Tidak di audit" sekalipun sudah diaudit,

¹⁹ Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012

bahkan kemudian SPT yang diajukan ke KPP ternyata berbeda dengan hasil audit dari Kantor Akuntan Publik.

Mencermati modus operandi *a quo* dan fakta hukum di atas maka tentulah perbuatan Terdakwa telah dilakukan secara sengaja dan terencana adalah salah satu bentuk modus operandi penghindaran pajak "*TAX EVATION*". Sehingga dengan fakta hukum tersebut di atas dikaitkan dengan sistem perpajakan yang berlaku adalah "*self assesment*" Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri pajak yang seharusnya dibayar berdasarkan ketentuan Undang-undang yang berlaku, kemudian melaporkan jumlah pajak terutang dengan cara yang benar dan dilakukan beritikad baik didalam SPT kepada KPP setempat.

Makna itikad baik yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak atau kuasanya adalah menjadi bagian dari aspek kepercayaan yang terkandung di dalam "*self assesment*" sehingga secara runtut akan diberikan pendekatan administrasi di dalam proses penyelesaian di seputar perpajakan yang menjadi bagian dari tugas dan fungsi Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan fungsinya.

Menurut Andi Hamzah (dalam bukunya tentang Penegakan Hukum Lingkungan), *rechts handhaving* itu bukan suatu paham tetapi padanan bahasa Belanda dari istilah *law enforcement* atau penegakan hukum. Di Belanda *rechts handhaving* meliputi tindakan *preventif* (administratif dengan himbauan pembetulan dan sebagainya) dan represif dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Di Indonesia tidak mengenal

pengertian harus mendahulukan sanksi administrasi dan tidak mengenal paham *rechts handhaving* yang ada adalah penegakan hukum, demikian pula dalam asas hukum di Indonesia serta dalam kamus hukum baik Fockema Andreae maupun *Black's Law Dictionary* tidak ditemukan istilah tersebut, penegakan hukum yang dikenal dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk menyelesaikan secara administratif. Hal ini diatur dalam Pasal 8 dan Pasal 44B Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Namun apabila Wajib Pajak tidak menggunakan haknya untuk membetulkan dan mengungkapkan ketidakbenaran SPT sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, atau dalam proses penyidikan tidak memanfaatkan kemudahan sebagaimana dimaksud Pasal 44B Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), maka penegakan hukum tindak pidana di bidang perpajakan akan diselesaikan melalui proses persidangan di Pengadilan Negeri.²⁰

Berdasarkan fakta di persidangan terdakwa dikenakan pidana penjara dan setelah itu diwajibkan juga untuk membayar pajak sesuai dengan perhitungan yang disampaikan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Mengacu pada kasus AAG tersebut di atas, peneliti menganggap perlu untuk mengkorelasikan kasus tersebut dengan penelitian peneliti. Mengingat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, terutama penjelasan Pasal

²⁰Anshari Ritonga, *Op.cit.* .hlm. 25.

38, Pasal 39 dan Pasal 39A Bab VIII Ketentuan Pidana beserta penjelasannya, yang menyebutkan "pelanggaran terhadap suatu kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi dengan menerbitkan suatu Surat Ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana." Seperti halnya dalam kasus AAG tersebut, dikenakan sanksi pidana bagi *corporate* (perusahaan AAG) dan juga bagi perorangan (pemilik *corporate*).

Berdasarkan latar belakang di atas, maka peneliti tertarik untuk meneliti masalah tersebut dalam sebuah disertasi yang berjudul "**Pemidanaan di Bidang Perpajakan di Tinjau dari Sistem Peradilan di Indonesia**".

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut di atas, maka peneliti merumuskan beberapa masalah yang dikaji dalam disertasi ini sebagai berikut:

1. Bagaimana mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi Wajib Pajak Badan yang melakukan tindak pidana perpajakan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia ?

2. Bagaimana perumusan kebijakan formulatif hukum pidana yang diharapkan sehingga memberikan Efek Jera bagi Wajib Pajak Badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia ?.

C. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini, sebagai berikut :

1. Untuk menganalisis dan menemukan mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi Wajib Pajak Badan yang melakukan tindak pidana perpajakan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia.
2. Untuk menganalisis dan menemukan perumusan dan penerapan kebijakan formulatif hukum pidana yang diharapkan sehingga memberikan Efek Jera bagi Wajib Pajak Badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia.

D. Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan penelitian, sebagai berikut :

1. Kegunaan Teoritis

Tulisan ini diharapkan dapat berguna bagi perkembangan wawasan rekan-rekan mahasiswa program Doktor Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Jayabaya.

2. Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan bagi pemerintah atau DPR sebagai pembuat undang-undang

dan *stakeholders* terkait untuk menyempurnakan undang-undang Perpajakan agar terdakwa tindak pidana perpajakan dapat diberikan sanksi pidana yang seberat-beratnya sesuai dengan kerugian Negara yang digelapkan. Diharapkan dengan pemberian sanksi pidana yang seberat-beratnya dapat memberikan efek jera baik bagi si terdakwa sendiri ataupun pelaku-pelaku lainnya. Dengan demikian, tidak bertemunya antara kesempatan dan niat untuk melakukan kejahatan, maka kejahatan tidak akan terjadi.

Selain itu, bagi praktisi hukum di bidang perpajakan dapat memberikan arahan dan atau masukan-masukan bagi team perumus dan pembuat undang-undang perpajakan (DPR dan *stakeholders* terkait) agar dilakukan revisi terhadap pasal-pasal tertentu sehingga lebih memberikan sanksi pidana tambahan bagi si pelaku tindak pidana perpajakan.

E. Kerangka Pemikiran

Untuk menganalisis permasalahan dalam rumusan masalah, dalam penelitian disertasi ini penulis menggunakan beberapa teori sebagai pisau analisis pembahasan, yaitu teori Negara Hukum sebagai *Grand Theory*, teori Penegakan Hukum sebagai *Middle Range Theory*, dan teori Pidana sebagai *Applied theory*.

Ketiga teori pokok tersebut (*grand theory*, *middle theory*, dan *applied theory*) akan diperbandingkan antara *dass sollen* dengan *dass sein*-nya kemudian dianalisis dengan ketiga teori pokok tersebut.

1. GRAND THEORY : Teori Negara Hukum

Teori Negara Hukum mengandung 2 (dua) unsur pokok, yaitu penyelenggaraan negara dalam koridor hukum dan pemenuhan hak dasar manusia.²¹

Menurut Lili Rasjidi dan I.B. Wyasa Putra, tujuan hukum adalah kesejahteraan yang sebesar-besarnya bagi sebagian terbesar rakyat atau bagi seluruh rakyat, dan evaluasi hukum dilakukan berdasarkan akibat-akibat yang dihasilkan dari proses penerapan hukum.²² Sejalan dengan teori *utility* Jeremy Bentham, Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi menyarankan agar pembentuk undang-undang hendaknya merefleksikan keadilan bagi semua individu, sehingga menciptakan kebahagiaan yang terbesar bagi masyarakat yang lebih luas.²³ Sedangkan keadilan merupakan *conditio sine qua non* dalam hukum. Pengertian 'keadilan' dalam konteks Indonesia, berdasarkan Pembukaan UUD 1945 dan perubahannya, serta sila kelima Pancasila, sebagai *rechtsidee* dan *rechtsphilosophie* dari

²¹Luthfi J, Kurniawan dan Mustafa, *Perihal Negara, Hukum dan Kebijakan Publik*, Setara Press, Malang, 2011, hlm.48

²²Lili Rasjidi dan I. B. Wiyasa Putra, *Hukum Sebagai Suatu Sistem, Op.,Cit.*, hlm.117-118.

²³Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum, Op.,Cit.*, hlm.60-61

hukum yang berlaku di Indonesia, adalah keadilan sosial yang berakar pada kolektivitas.

Keadilan sosial dalam konteks hukum ekonomi sosial adalah pembagian hasil pembangunan ekonomi nasional secara adil dan merata sesuai hak asasi manusia Indonesia, dan menyeimbangkan antara kepentingan individu dengan kepentingan masyarakat secara umum. Namun, untuk mencapai keadilan sosial tidak lepas dari kepastian hukum.

Seiring dengan konsep Negara Hukum sebagai *Grand Theory* yang akan digunakan sebagai pisau analisis permasalahan yang ada, maka sebagaimana halnya Negara Republik Indonesia sebagai Negara Hukum (*Rechtsstaat* atau *Rule of Law*) yang tertera pada Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 (Amandemen ketiga), yang menegaskan “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”.²⁴

Konsep negara hukum tersebut mengarah pada tujuan terciptanya kehidupan demokratis, dan terlindungi hak asasi manusia, serta kesejahteraan yang berkeadilan. Bukti lain yang menjadi dasar yuridis bagi keberadaan negara hukum Indonesia dalam arti material, yaitu pada Bab XIV Pasal 33 dan Pasal 34 UUD 1945, bahwa “negara

²⁴ UUD Negara RI 1945, Pasal 1 ayat (3).

turut aktif dan bertanggungjawab atas perekonomian negara dan kesejahteraan rakyat”.²⁵

Konsep negara hukum material yang dikembangkan di abad ini sedikitnya memiliki sejumlah ciri yang melekat pada negara hukum atau *Rechtsstaat*, yaitu sebagai berikut.²⁶

- a. HAM terjamin oleh undang-undang;
- b. Supremasi hukum;
- c. Pembagian kekuasaan (*Trias Politica*) demi kepastian hukum;
- d. Kesamaan kedudukan di depan hukum;
- e. Peradilan administrasi dalam perselisihan;
- f. Kebebasan menyatakan pendapat, bersikap dan berorganisasi;
- g. Pemilihan umum yang bebas;
- h. Badan kehakiman yang bebas dan tidak memihak.

Makna negara Indonesia sebagai negara hukum dinamis, esensinya adalah hukum nasional Indonesia harus tampil akomodatif, adaptif dan progresif. Akomodatif artinya mampu menyerap, menampung keinginan masyarakat yang dinamis. Makna hukum seperti ini menggambarkan fungsinya sebagai pengayom, pelindung masyarakat. Adaptif, artinya mampu menyesuaikan dinamika perkembangan jaman, sehingga tidak pernah usang. Progresif, artinya selalu berorientasi kemajuan, perspektif masa depan. Makna hukum seperti ini menggambarkan kemampuan hukum nasional untuk tampil dalam praktiknya mencairkan kebakuan-kebakuan dogmatika. Hukum

²⁵ *Ibid.*, Bab XIV Pasal 33 dan Pasal 34.

²⁶ Ajar Trilarso, *Buku Modal Kuliah Kewarganegaraan*, (Surabaya: Universitas Airlangga, 2013), hlm.99.

dapat menciptakan kebenaran yang berkeadilan bagi setiap anggota masyarakat.

Dimana pun suatu negara hukum tujuan pokoknya adalah melindungi hak asasi manusia dan menciptakan kehidupan bagi warga yang demokratis. Keberadaan suatu negara hukum menjadi prasyarat bagi terselenggaranya hak asasi manusia dan kehidupan demokratis. Dasar filosofi perlunya perlindungan hukum terhadap hak asasi manusia adalah bahwa hak asasi manusia adalah hak dasar kodrati setiap orang yang keberadaannya sejak berada dalam kandungan, dan ada sebagai pemberian Tuhan, negara wajib melindunginya. Perlindungan hak asasi manusia di Indonesia secara yuridis didasarkan pada UUD 1945.²⁷

Friedrich Julius Stahl menyatakan bahwa ciri-ciri *rechtsstaat* adalah sebagai berikut.²⁸

- a. Adanya pengakuan terhadap hak-hak asasi manusia (*Grondrechten*);
- b. Pemisahan kekuasaan (*separation of power / scheidings van machten*);
- c. Pemerintahan berdasarkan undang-undang (*wetmatigheid van het bestuur*);
- d. Adanya peradilan administrasi (*administratieve rechtspraak*).

Dari ketentuan di atas dapat diketahui bahwa salah satu ciri dari negara hukum adalah adanya badan peradilan. Terkait dengan hal

²⁷http://najiyah-rizqi-maulidiyah-fisip12.web.unair.ac.id/artikel_detail-78872-PPKN-Indonesia%20Sebagai%20Negara%20Hukum.html

²⁸ Donald A. Rumokoy, *Perkembangan Tipe Negara Hukum dan Peranan Hukum Administrasi Negara dalam Dimensi-dimensi Pemikiran Hukum Administrasi Negara*, (Yogyakarta: UII Press, 2001), hlm.7

tersebut, Galang Asmara menyatakan bahwa lembaga peradilan menjadi sangat penting dalam negara hukum, karena selalu ada pihak-pihak, baik penyelenggara negara maupun rakyat yang melanggar ketentuan hukum.²⁹ Senada dengan hal tersebut, Sjachran Basah juga menyatakan bahwa peradilan merupakan salah satu unsur penting dari negara hukum yang menunjuk kepada proses untuk memberikan keadilan dalam rangka menegakkan hukum.³⁰

Dalam sistem ketatanegaraan Indonesia, lembaga peradilan diatur dalam Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 yang menentukan bahwa "Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi".³¹

Dari ketentuan di atas, maka lembaga peradilan di Indonesia dilaksanakan oleh Mahkamah Agung dan Mahkamah Konstitusi sebagai lembaga kekuasaan kehakiman tertinggi (*bifurcation system*). Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 di atas juga menentukan bahwa di bawah Mahkamah Agung terdapat 4 (empat) lingkungan peradilan, yakni lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan

²⁹ Galang Asmara, *Peradilan Pajak Dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, (Yogyakarta: LaksBang Pressindo, 2006), hlm.3

³⁰ Sjachran Basah, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, (Bandung: Alumni, 2007), hlm.26.

³¹ *Ibid.*,

peradilan militer, dan lingkungan peradilan tata usaha negara. Kemudian, di bawah empat lingkungan peradilan tersebut dapat dibentuk pengadilan khusus sesuai dengan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Dari uraian tersebut di atas mengenai konsep Negara Hukum, relevansinya dengan tindak pidana di bidang perpajakan maka Indonesia sebagai Negara hukum (*Rechtsstaat* atau *Rule of Law*) dimana alat perlengkapannya hanya dapat bertindak menurut dan terikat pada aturan-aturan yang telah ditentukan lebih dahulu oleh alat perlengkapan yang dikuasakan untuk mengadakan aturan itu atau singkatnya disebut prinsip "*rule of law*". Karenanya, sebagai negara hukum, Indonesia menganut sistem kedaulatan hukum atau supremasi hukum, dimana hukum mempunyai kekuasaan tertinggi dalam suatu negara, dan ciri-ciri khas dari negara hukum dapat terlihat dalam praktek penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia yaitu dengan adanya kekuasaan kehakiman yang bebas dan tidak memihak serta pengakuan adanya Hak Asasi Manusia.

Seirama dengan penulisan disertasi ini, maka aturan-aturan hukum ataupun peraturan perundang-undangan yang diterapkan dalam menangani tindak pidana di bidang perpajakan tersebut, aparat penegak hukum menggunakan KUHP, KUHP, Undang-Undang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), dan Undang-Undang Polri, sebagai payung hukum atau landasan hukumnya.

2. MIDDLE RANGE THEORY : Teori Penegakan Hukum

Menurut Wayne La Favre yang disadur dari buku "Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum" oleh Soerjono Soekanto, menegaskan bahwa penegakan hukum sebagai suatu proses, pada hakekatnya merupakan penerapan diskresi yang menyangkut membuat keputusan yang tidak secara ketat diatur oleh kaidah hukum, akan tetapi mempunyai unsur penilaian pribadi.³² Untuk itu, ada beberapa faktor yang mempengaruhinya. Faktor-faktor tersebut mempunyai arti yang netral sehingga dampak positif atau negatifnya terletak pada isi faktor-faktor tersebut. Faktor-faktor tersebut, adalah:³³

- a. Faktor hukumnya sendiri, yang di dalam tulisan ini akan dibatasi pada undang-undang saja.
- b. Faktor penegak hukum, yakni pihak-pihak yang membentuk maupun menerapkan hukum.
- c. Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum.
- d. Faktor masyarakat, yakni lingkungan dimana hukum tersebut berlaku atau diterapkan.
- e. Faktor kebudayaan, yakni sebagai hasil karya, cipta, dan rasa yang didasarkan pada karsa manusia di dalam pergaulan hidup.

Kelima faktor tersebut saling berkaitan erat dan tidak dapat dipisahkan satu dengan lainnya, sehingga masing-masing faktor saling

³² Soerjono Soekanto, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2005, hlm. 7-8

³³ *Ibid.*,

bersinergi. Kelima faktor tersebut sangat berpengaruh besar dalam menentukan berhasil atau tidaknya penegakan hukum yang dilaksanakan oleh aparat penegak hukum dalam menangani suatu tindak pidana.

Seiring dengan tindak pidana perpajakan khususnya penggelapan dan penggelembungan pajak, oleh korporasi (PT. Asian Agri Group) relevansinya dengan konsep penegakan hukum melalui pengenaan sanksi pidana maka ancaman hukum pidananya tidak saja terdapat dalam KUHP, tetapi banyak juga tercantum diluar undang-undang KUHP hal ini disebabkan antara lain:³⁴

- a. Adanya perubahan sosial secara cepat, sehingga perubahan-perubahan itu perlu disertai dengan peraturan-peraturan hukum dengan sanksi pidana.
- b. Kehidupan modern semakin kompleks sehingga disamping adanya peraturan pidana berupa unifikasi yang bertahan lama (KUHP) diperlukan juga peraturan pidana yang bersifat temporer.
- c. Banyak peraturan hukum yang berupa undang-undang dilapangan hukum administrasi Negara, perlu dikaitkan dengan sanksi-sanksi untuk mengawasi peraturan itu agar diawasi.

Sanksi-sanksi pidana terdapat dalam undang-undang diluar KUHP antara lain dalam Undang-undang tindak pidana ekonomi, Undang-undang tindak pidana subversi, tindak pidana korupsi, Undang-Undang Pajak, dan lain-lain.

Selain itu, dalam penyelenggaraan penegakan hukumnya juga menentukan unsur-unsur dari suatu tindak pidana. Secara objektif

³⁴ *Ibid.*,

unsur tindak pidana adalah adanya perbuatan, keadaan, dan akibat yang ditimbulkan dari perbuatan. Pengembangan pelaku dari suatu perbuatan tidak hanya dapat dilakukan oleh seseorang atau sekelompok orang, tetapi pelaku tindak pidana juga dapat dilakukan oleh korporasi.

Menurut Muladi, bahwa korporasi dikualifikasikan sebagai subjek hukum yang dapat melakukan tindak pidana dan dapat dipertanggungjawabkan di samping orang (pengurus), merupakan refleksi mengenai 2 (dua) hal, yakni kemampuan korporasi melakukan tindak pidana dan kemampuan korporasi untuk dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana.³⁵

Sebagaimana pendapat Muladi di atas, korporasi dapat dinyatakan sebagai subjek hukum, diancam dengan pidana, dan karenanya korporasi dapat dipertanggungjawabkan secara pidana.

Dalam kaitannya dengan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi (khususnya PT. AAG), maka berdasarkan teori atau doktrin *strict liability* dan *vicarious liability*, korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban secara pidana mengingat dalam ketentuan umum perpajakan, bahwa yang menjadi Wajib Pajak adalah orang dan/atau badan.

³⁵ Hamzah Hatik, *Asas Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Indonesia (Strict Liability dan Vicarious Liability)*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2010), hlm.7-9.

Menurut pendapat peneliti sejalan dengan penulisan disertasi ini, terdapat beberapa unsur pendukung yang dapat mengarahkan Wajib Pajak Badan sebagai subjek hukum dalam konteks delik Pasal 38, 39, dan 39A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang adalah sebagai berikut:

Pertama, penjelasan Pasal 38 bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi pidana. Dengan demikian, pada penjelasan pasal ini ternyata tidak menggunakan istilah setiap orang melainkan wajib pajak yang maknanya sangat luas yaitu meliputi wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan.³⁶ Apabila penjelasan ini diartikan sebagai interpretasi pembuat undang-undang, maka jelas sekali bahwa yang dimaksud dengan setiap orang disini maksudnya adalah wajib pajak yang berarti bisa wajib pajak badan atau wajib pajak orang pribadi.

³⁶ *Ibid.*, hlm.8.

Kedua, secara logika, delik pajak sebagaimana dirumuskan di dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang tentu saja dapat dilakukan oleh Wajib Pajak Badan sebagai pemegang hak dan kewajiban di bidang perpajakan. Karena itu, adalah tidak masuk akal apabila rumusan delik itu diinterpretasikan bahwa hanya wajib pajak orang pribadi saja yang dicakup dalam rumusan delik itu.

Ketiga, istilah orang dalam rumusan delik ini dapat dipadankan dengan *person* dan istilah *person* tidak selalu berarti individu melainkan juga korporasi, kecuali adanya intensi dari suatu undang-undang atau peraturan untuk membatasi istilah orang hanya mencakup individu. Terkait dengan hal ini, Pasal 1 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang sama sekali tidak memberikan definisi tentang orang. Istilah *person* dalam konteks hukum pidana yang dianut di negara-negara dengan sistem *Common*

Law memiliki makna *person in law* yang mencakup juga korporasi atau badan hukum.³⁷

Keempat, ketiadaan istilah wajib pajak dalam penjelasan Pasal 39 dan 39A, seperti yang dirumuskan dalam Pasal 38, tidak dapat diartikan bahwa delik ini tidak mencakup Wajib Pajak Badan. Makna istilah setiap orang yang mencakup korporasi atau wajib pajak badan ini juga tercermin dari rumusan pada Pasal 43 yang menyebutkan bahwa ketentuan pada Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari wajib pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan delik itu. Apabila delik yang dirumuskan dalam Pasal 39 dan 39A ini disebut berlaku juga bagi pegawai dari wajib pajak, maka dapat disimpulkan bahwa delik sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan 39A itu memang ditujukan kepada wajib pajak secara umum yang meliputi wajib pajak badan dan wajib pajak orang pribadi. Hal ini juga dapat diidentifikasi dari penjelasan Pasal 43 ini yang menyebutkan bahwa yang dapat dipidana karena melakukan delik ini tidak terbatas pada wajib pajak, wakil wajib pajak, kuasa wajib pajak, pegawai wajib pajak, akuntan publik, konsultan pajak, atau pihak lain, tetapi juga terhadap mereka yang menyuruh melakukan, yang turut serta

³⁷ Wayne R. La Fave and Austin W. Scott, *Criminal Law*, Second Edition, West Publishing Company, England, 1986, hlm.258.

melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, jelas bahwa istilah setiap orang yang digunakan dalam rumusan delik Pasal 38, 39, dan 39A ini memiliki makna yang luas yaitu wajib pajak, karena merekalah yang mengemban hak dan kewajiban menurut hukum pajak.³⁸

3. APPLIED THEORY : Teori Pidanaan

Teori pidanaan, dalam bahasa Inggrisnya disebut dengan *theory of punishment*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *theorie van de straf* berkaitan erat dengan penjatuhannya kepada pelaku yang melanggar peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Teori pidanaan merupakan teori yang menganalisis "Pendapat ahli, yang berkaitan mengapa negara menjatuhkan pidana kepada pelaku yang telah melakukan kejahatan, apakah karena adanya unsur pembalasan atau menakuti masyarakat, dan atau melindungi atau memperbaiki masyarakat".³⁹

Ada empat unsur teori pidanaan, yang meliputi:⁴⁰

- a. Adanya pendapat ahli,
- b. Menjatuhkan pidana,

³⁸ *Ibid.*,

³⁹ Van Bemmelen, *Hukum Pidana 1*, Cetakan Kedua, Bina Cipta, Bandung, 1997, hlm.25.

⁴⁰ Petrus Irwan Pandjaitan dan Samuel Kikilaitety, *Pidana Penjara Mau Kemana*, CV. INDHILL.CO, Jakarta, 2007, hlm.20-21.

- c. Adanya subjek, dan
- d. Adanya unsur penyebab.

Pendapat ahli, yang dalam bahasa Inggris, disebut dengan *the expert opinion*, sedangkan dalam bahasa Belanda disebut dengan *deskundig advies* adalah pikiran atau kesimpulan dan orang yang mempunyai pengetahuan atau keahlian tentang pidana.

Menjatuhkan pidana adalah mengenakan hukuman kepada pelaku. Subjek dalam teori pidana, yaitu orang yang dikenakan hukuman berdasarkan putusan pengadilan.

Penyebab negara menjatuhkan pidana karena adanya:⁴¹

- a. Pembalasan,
- b. Menakuti masyarakat,
- c. Melindungi masyarakat, atau
- d. Membina masyarakat.

Pembalasan, yang dalam bahasa Inggris, disebut dengan *retaliation*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *represaille* adalah suatu proses, perbuatan, cara membalas. Membalas artinya melakukan sesuatu untuk memuaskan dari pihak korban. Menakuti masyarakat, yang dalam bahasa Inggris, disebut dengan *scare the people*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *schrikken mensen* artinya dengan adanya pidana itu, maka masyarakat

⁴¹ *Ibid.*,

akan menimbulkan rasa takut.⁴²

Takut artinya bahwa pelaku akan merasa khawatir dengan adanya penjatuhan pidana kepada pelaku. Melindungi masyarakat, yang dalam bahasa Inggris, disebut dengan *protect the community*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *het publiek to beschermen* adalah menyelamatkan masyarakat dari tindakan-tindakan yang melawan hukum. Membina masyarakat, yang dalam bahasa Inggris disebut dengan *community fostering*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *het bevorderen van de gemeenschap* merupakan upaya untuk memperbaiki narapidana agar menjadi lebih baik setelah menjalani hukuman.

Seiring dengan judul disertasi ini yakni mengenai tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh korporasi, maka tidak terlepas dari pengertian korporasi dalam ranah hukum perdata. Sebab korporasi merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan badan hukum (*rechtspersoon*) dan badan hukum itu sendiri merupakan terminologi yang erat kaitannya dengan bidang hukum perdata.

Setiawan (dalam Muladi dan Dwidja Priyatno) menjelaskan *rechtspersoon* adalah subjek hukum yang memiliki hak dan kewajiban sendiri, sekalipun bukan manusia pribadi. Setiawan mewujudkan dirinya dalam bentuk badan atau organisasi yang terdiri atas

⁴² Aleksandar Fatic, *Punishment and Restorative Crime – Handling*. USA: Avebury Ashagate Publishing Limited, 1995, hlm.9.

sekumpulan pribadi manusia yang bergabung untuk suatu tujuan tertentu serta memiliki kekayaan tertentu.⁴³ Sedangkan Wirjono Prodjodikoro, menyatakan korporasi adalah perkumpulan orang, dalam korporasi biasanya yang mempunyai kepentingan adalah orang-orang yang merupakan anggota dari korporasi itu, anggota-anggota tersebut mempunyai kekuasaan dalam peraturan korporasi berupa rapat anggota sebagai alat kekuasaan yang tertinggi dalam peraturan korporasi.

Dalam perkembangannya, korporasi ternyata tidak hanya melakukan kegiatan yang ditujukan untuk mencapai tujuannya, tapi dalam kasus-kasus tertentu juga sudah ada korporasi yang melakukan kejahatan (seperti halnya kejahatan korporasi di bidang perpajakan yang dilakukan oleh PT. AAG). Kejahatan korporasi merupakan suatu bentuk kejahatan yang saat ini melanda hampir seluruh negara di dunia, yang menimbulkan kerugian secara meluas di masyarakat. Karakteristik kejahatan korporasi berbeda dengan kejahatan konvensional lainnya.

Secara umum karakteristik kejahatan korporasi sebagai berikut:⁴⁴

1. Kejahatan korporasi sulit dilihat (*low visibility*), karena biasanya tertutup oleh kegiatan pekerjaan yang normal dan rutin,

⁴³ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Korporasi dalam Hukum Pidana*, (Bandung: Sekolah Tinggi Hukum Bandung, 2009), hlm. 12.

⁴⁴ *Ibid.*, hlm. 14.

- melibatkan keahlian profesional dan sistem organisasi yang kompleks;
2. Kejahatan korporasi sangat kompleks (*complexity*) karena selalu berkaitan dengan kebohongan, penipuan dan pencurian serta seringkali berkaitan dengan sesuatu yang ilmiah, teknologis, financial, *legal*, terorganisir, dan melibatkan banyak orang dan berlangsung bertahun-tahun;
 3. Terjadinya penyebaran tanggungjawab (*diffusion of responsibility*) yang semakin luas akibat kompleksitas organisasi;
 4. Penyebaran korban yang sangat luas (*diffusion of victimization*) seperti polusi dan penipuan;
 5. Hambatan dalam pendeteksian dan penuntutan (*detection and prosecution*) sebagai akibat profesionalisme yang tidak seimbang antara aparat penegak hukum dengan pelaku kejahatan;
 6. Peraturan yang tidak jelas (*ambiguities law*) yang sering menimbulkan kerugian dalam penegakan hukum; dan
 7. Sikap mendua status pelaku tindak pidana. Hal ini harus diakui bahwa pelaku tindak pidana pada umumnya tidak melanggar peraturan perundang-undangan, tetapi perbuatan tersebut *illegal*.

Sehubungan dengan upaya hukum yang dilakukan oleh instansi terkait dalam proses penegakan hukum terhadap korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan, maka menurut pendapat penulis seiring dengan penulisan disertasi ini bahwa korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan dapat dimintakan pertanggungjawaban secara pidana melalui upaya hukum dengan mengadopsi pada ketentuan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi karena unsur perbuatan dari tindak pidana

perpajakan juga merugikan pendapatan negara.⁴⁵

Selain itu, sejalan dengan konsep Pidana yang akan digunakan dalam disertasi ini, sehingga perlu adanya sanksi pidana tambahan dengan melakukan upaya pemiskinan pelaku tindak pidana perpajakan mengarah pada penambahan hukuman di bidang perpajakan. Pengenaan sanksi pidana perpajakan bagi pelaku kejahatan perpajakan dinilai paling ampuh untuk memiskinkan pelaku tersebut.

Tindak pidana di bidang perpajakan termasuk kategori tindak pidana di bidang hukum administrasi yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu Wajib Pajak membayar pajak sesuai dengan kewajibannya. Pidana di bidang perpajakan pada dasarnya merupakan upaya terakhir meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Kepatuhan Wajib Pajak sendiri berkaitan dengan penerimaan pajak. Secara filosofis, pidana perpajakan tidak ditujukan untuk pemiskinan pelakunya namun dapat berefek pada pemiskinan korporasinya.

Secara umum, proses pidana di bidang perpajakan berawal dari pemeriksaan bukti permulaan (bukper) yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di Ditjen Pajak terhadap orang yang terindikasi melakukan tindak pidana perpajakan. Pemeriksaan bukper

⁴⁵ Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

pada dasarnya merupakan pengembangan dan analisis informasi, data, laporan dan pengaduan (IDL) yang dimiliki Ditjen Pajak. Bentuk tindak pidana perpajakan dan hukumannya diantaranya diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pemeriksaan bukper akan berlanjut pada tahap penyidikan dan penuntutan oleh Kejaksaan, lalu disidangkan di pengadilan hingga jatuhnya vonis.⁴⁶

Karena pidana perpajakan bersifat lentur maka sesuai dengan UU KUP terdapat beberapa ketentuan yang mengatur kemungkinan Wajib Pajak yang terindikasi melakukan pidana perpajakan menyelesaikan perkaranya sebelum tahap penuntutan sehingga tidak sampai jatuh vonis pidana perpajakan. Tujuan adanya ketentuan ini agar Wajib Pajak membayar pajak sesuai kewajibannya, sehingga tidak diperlukan upaya terakhir berupa sanksi pidana perpajakan. Sedangkan ketentuan yang mengatur pidana perpajakan namun tidak sampai dihukum dengan sanksi pidana perpajakan diantaranya diatur dalam Pasal 13A, Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP.

Pasal 13 huruf A :

Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut: A. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain

⁴⁶ Leonard Orland, *The Transformation of Corporate Criminal Law*, (terjemahan) *Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law*, 2006, page.229-231.

pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;

Pasal 8 ayat (3) :

- (3) Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Pasal 44B pada Bab IX Penyidikan :

Meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

Penerapan Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP akan berujung pada putusan pengadilan berupa hukuman kurungan dan denda pidana dalam jumlah tertentu. Proses pidana perpajakan sampai dengan putusan pengadilan melibatkan pihak Ditjen Pajak, Kejaksaan dan Pengadilan. Denda pidana yang dikenakan kepada pelaku juga terbilang tinggi, misalnya denda pidana Pasal 38 UU KUP berupa denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Denda tersebut akan masuk

sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).⁴⁷

Penerapan Pasal 13A, Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP memberikan kemungkinan kepada pelaku pidana perpajakan untuk melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasinya dan tidak sampai divonis putusan pengadilan. Artinya pelaku terhindar dari hukuman pidana perpajakan berupa kurungan dan denda. Pelaku cukup melunasi kekurangan pembayaran pajak beserta sanksi administrasinya sebelum penyidikan atau penuntutan. Proses penerapan Pasal 13A dan Pasal 8 ayat (3) UU KUP terjadi di Ditjen Pajak, dan proses Pasal 44B UU KUP selain melibatkan Ditjen Pajak juga melibatkan Kejaksaan. Proses penuntutan dan pengadilan tidak perlu dilakukan dalam penerapan pasal-pasal ini.

Dalam kaitan dengan memiskinkan pelaku tindak pidana di bidang perpajakan, Ditjen Pajak perlu menetapkan kebijakan berkaitan dengan pelaku korupsi secara eksplisit. Misalnya dengan memasukkan usulan pemeriksaan bukper bagi pelaku korupsi dalam kebijakan strategis Ditjen Pajak di masa depan. Dalam penerapannya, Ditjen Pajak perlu mengupayakan penerapan pasal-pasal yang memungkinkan penyelesaian perkara pidana perpajakan sebelum penuntutan dan putusan pengadilan. Dengan upaya ini, Ditjen Pajak

⁴⁷ *Ibid.*,

mendapatkan dua manfaat, yaitu *pertama*, efisiensi waktu dalam penyelesaian perkara, karena tidak mengulur terlalu lama hingga keluarnya putusan pengadilan. *Kedua*, pelunasan utang pajak beserta sanksinya akan masuk dan menambah penerimaan pajak.⁴⁸

Pemiskinan pelaku tindak pidana perpajakan dengan menambah beban pajak tentu perlu didukung. Namun Ditjen Pajak dengan *core business*-nya, perlu menyusun upaya terbaik dalam membantu pemiskinan pelaku korupsi. Penerapan pemeriksaan bukper secara besar-besaran kepada pelaku korupsi dan menyelesaikannya sebelum penuntutan dan putusan pengadilan adalah upaya terbaik yang dapat dilakukan. Karenanya Ditjen Pajak perlu meningkatkan integritas dan pengawasan aparatnya, agar prosesnya berjalan dengan seharusnya. Dan bila pelaku korupsi yang juga pelaku pidana perpajakan sudah disidik, dan tidak bersedia untuk membayar pajak sesuai kewajibannya, maka putusan pidana menjadi jalan terakhir sekalipun denda yang diterima tidak masuk sebagai penerimaan pajak.

F. Metode Penelitian

Dalam penyusunan disertasi ini, metode penelitian yang digunakan peneliti, sebagai berikut:

⁴⁸ Edi Yunara, *Korupsi dan Pertanggungjawaban Pidana Korporasi (Berikut Studi Kasus)*, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2005), hlm.319.

1. Tipe Penelitian

Tipe penelitian yang digunakan peneliti dalam penyusunan disertasi “Penerapan Sanksi Pidana Di bidang Pajak bagi Wajib Pajak Badan Ditinjau dari Perspektif Sistem Peradilan Di Indonesia”, menggunakan penelitian hukum normatif yang meliputi penelitian terhadap pengertian pajak, peradilan dan sanksi pidana pajak dan sistem peradilan di Indonesia.

Menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, penelitian hukum normatif meliputi inventarisasi terhadap asas hukum, sistematika hukum, penelitian terhadap penegakan hukum baik yang berjalan secara operasional oleh institusi maupun dalam hal proses penyelesaian hukum dalam praktik, untuk kemudian dilakukan penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal, perbandingan hukum dan sejarah hukum. Penelitian hukum yang bersifat normatif yaitu suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum merupakan doktrin, guna menjawab isu hukum yang dihadapi.⁴⁹

Dalam disertasi ini juga menggunakan studi kepustakaan bukan saja terhadap Undang-Undang Perpajakan dan putusan-putusan pengadilan tentang kasus perpajakan tetapi juga terhadap buku-buku literatur yang membahas tentang perpajakan yang berkaitan dengan

⁴⁹Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005, hlm. 35.

putusan pidana maupun undang-undang yang relevan mendukung disertasi ini.

2. Pendekatan Penelitian

Peneliti dalam disertasi ini menggunakan tipe penelitian normatif, dimana metode pendekatan yang relevan adalah menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan kasus (*case approach*) dan pendekatan konsep (*conceptual approach*).

a. Pendekatan Undang-undang (*Statute Approach*)

Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan mengkaji segala permasalahan, berdasarkan undang-undang yang berlaku berkaitan dengan isu hukum yang sedang ditangani. Pendekatan perundang-undangan dengan tipe penelitian normatif dilakukan dengan cara menganalisis peraturan maupun Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) RI yang berkaitan dengan putusan perkara-perkara yang sama, yurisprudensi atau putusan pengadilan.

Pendekatan harus dilakukan dengan menelaah kasus yang telah menjadi putusan pengadilan yang memiliki kekuatan

hukum tetap yang berkaitan dengan permasalahan yang dihadapi.⁵⁰

Menurut Johny Ibrahim, penelitian hukum normatif harus menggunakan pendekatan undang-undang karena yang akan diteliti adalah berbagai aturan hukum yang menjadi fokus sekaligus tema sentral dalam suatu penelitian.⁵¹ Sehingga pendekatan perundang-undangan digunakan oleh peneliti untuk meneliti dan menganalisis berbagai peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai perpajakan dan tindak pidana perpajakan.

Dalam hal ini, pendekatan perundang-undangan digunakan untuk :

- 1) Meneliti dan menganalisis pengaturan perpajakan dan tindak pidana perpajakan.
- 2) Meneliti dan menganalisis konsep penjatuhan pidana pajak dan relevansinya dalam sistem perundang-undangan di Indonesia.

b. Pendekatan Kasus (*Case Approach*)

Dalam penelitian hukum normatif, pendekatan kasus dipergunakan untuk penerapan norma atau kaidah hukum yang

⁵⁰*Ibid.*, hlm. 93.

⁵¹Johny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia Publishing, Malang, 2010, hlm.302.

dilakukan dalam praktek hukum terutama mengenai kasus yang telah diputus sebagaimana dapat dilihat dalam yurisprudensi terhadap perkara yang menjadi fokus kajian.⁵²

Dalam pendekatan kasus yang dijadikan pertimbangan adalah *ratio decidendi* yaitu alasan hukum yang dipakai oleh hakim sehingga sampai kepada kesimpulannya yang dapat ditemukan dengan memperhatikan fakta materil yang dapat berupa orang, tempat, waktu dan segala yang menyertainya asalkan tidak terbukti sebaliknya.⁵³ Karenanya, pendekatan kasus digunakan oleh peneliti untuk melihat alasan hukum yang digunakan hakim untuk memutus kasus perkara tindak pidana perpajakan yang selama ini terjadi.

c. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*).

Pendekatan konseptual dilaksanakan dengan beranjak dari pandangan dan doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum.⁵⁴

Dalam penelitian disertasi ini menggunakan pendekatan konseptual untuk meneliti dan menganalisis apa yang dimaksud dengan perpajakan dan konsep pemidanan Wajib Pajak yang dengan sengaja tidak membayar pajak.

⁵²Peter Mahmud Marzuki, *Op. Cit.*, hlm.321.

⁵³*Ibid.*, hlm.119.

⁵⁴*Ibid.*, hlm. 95.

Pendalaman penelitian dimaksudkan agar menemukan pemahaman mengenai hak dan kewajiban Wajib Pajak dan akibat yang ditimbulkan jika Wajib Pajak lalai dalam memenuhi kewajibannya. Disamping itu untuk meninjau konsep pemidanaan dalam sistem perundang-undangan di Indonesia. Oleh karena itu peneliti perlu menelaah pandangan-pandangan sarjana hukum baik dalam dan luar negeri mengenai hal tersebut.

3. Bahan Hukum

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini disesuaikan dengan kajian yang dilakukan oleh peneliti mengenai perpajakan dan pemidanaan pajak.

Bahan hukum yang dipakai dalam penelitian ini adalah :

- a. Bahan hukum primer adalah bahan hukum yang bersifat mengikat dan terdiri dari norma dasar atau kaidah dasar seperti pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, Undang-undang Perpajakan, KUP, Surat Edaran Mahkamah Agung RI, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, Rancangan Undang-undang tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (RUU KUHP) Tahun 2012 dan berbagai peraturan perundangan lainnya.

- b. Bahan hukum sekunder adalah bahan yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer yang terdiri dari buku perpajakan, dan buku-buku yang berkaitan dengan pemidanaan pajak, hasil penelitian dan jurnal ilmiah yang memberikan penjelasan terkait dengan sanksi pidana perpajakan.

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dikumpulkan dengan menggunakan sumber sebagai berikut:

- 1) Studi pustaka yang dilakukan untuk menentukan sumber bahan-bahan yang diberikan dengan konsep, doktrin dan kaidah hukum yang dipandang dapat menambah kejelasan permasalahan dan arah pembahasan yang relevan dalam penelitian ini. Studi kepustakaan dilakukan pada perpustakaan seperti Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Jayabaya, dan Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- 2) Studi dokumen yang dilakukan dengan cara mengadakan pemahaman di berbagai dokumen yang terkait dengan pelaksanaan hukuman pidana antara lain meliputi laporan hasil penelitian dari beberapa instansi yang memiliki tugas penelitian yang berkaitan dengan penelitian ini.

Data sekunder yang diperlukan dan diupayakan untuk memenuhi informasi tersebut dengan pertimbangan sebagai berikut:

- (a) Hubungan antara sanksi pidana dengan sanksi administrasi.
- (b) Hubungan dengan sanksi pidana pajak dengan sistem hukum pidana.
- (c) Perbandingan sanksi pidana di Indonesia dalam berbagai kasus pidana pajak.

Sasaran pengumpulan data untuk penelitian ini dipusatkan pada bahan-bahan yang berada dalam ruang lingkup kerangka teoritis yang sudah direncanakan sebelumnya.⁵⁵ Bahan dokumen digunakan sebagai sarana pengumpulan data terutama mengenai dokumen pemerintah. Penggunaan alat pengumpulan data tersebut di atas secara simultan diharapkan dapat saling melengkapi jenis informasi yang diperlukan guna kelengkapan dan kejelasan analisis. Penggunaan alat pengumpulan data tersebut di atas secara simultan diharapkan dapat saling melengkapi jenis informasi yang diperlukan guna kelengkapan dan kejelasan analisis.

⁵⁵ Koentjaraningrat, *Manusia dan Peradabannya*, Gramedia, Jakarta, 1997, hlm.63-65.

- c. Bahan hukum Tertier adalah bahan hukum yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder seperti kamus-kamus yang digunakan untuk menjelaskan berbagai defisini yang digunakan oleh peneliti.

4. Prosedur Pengumpulan Data

Semua bahan hukum yang diperlukan dikumpulkan berdasarkan topik permasalahan dalam rumusan masalah untuk kemudian dikaji dan dianalisis berdasarkan klasifikasi permasalahan menurut sumber dan hirarkinya secara komprehensif.

5. Pengolahan dan Analisis Bahan Hukum

Pengelola bahan hukum tersebut dilakukan dengan melakukan pengelompokan data (primer dan sekunder) yang kemudian disistematisir sesuai dengan rumusan permasalahan untuk menjawab tujuan penelitian.

Analisis data dilakukan sesuai dengan rumusan permasalahan yang akan dibahas dengan menggunakan penafsiran yang dibutuhkan untuk menjawab rumusan masalah tersebut.

6. Metode Penafsiran Hukum

Penelitian ini menggunakan beberapa metode dalam melakukan penafsiran hukum yaitu:

a. Penafsiran Undang-undang.

Penafsiran undang-undang yang dilakukan dengan penafsiran menurut tata bahasa, sistem, sejarah, sosiologi dan otentik untuk memperjelas pengertian hukumnya.

Dalam penafsiran menurut tata bahasa memiliki kata-kata asing yang dipengaruhi oleh kata-kata dari bahasa asing dimana konstruksi hukum tertentu yang berbeda dari pengertian umum. Hal ini diperlukan mengingat perkembangan sanksi pidana yang dipengaruhi oleh sistem hukum pidana dari negara asing.

b. Penafsiran menurut Sistem.

Setiap orang mengakui hukum hingga derajat tertentu menjadi suatu produksi sosial dan hukum yang ada dalam undang-undang dan hukum di dalam tindakan tidak selalu sama. Sistem hukum artinya kesatuan atau kebulatan pengertian dari unsur-unsur hukum maupun non hukum seperti sosial, psikologi, etika dan ilmu lainnya seperti agama yang saling bertautan satu sama lainnya sehingga dapat memberikan suatu makna baru dalam ilmu hukum.

c. Penafsiran menurut Sejarah.

Sejarah yang dimaksud adalah sejarah terjadinya peraturan tertentu dan apa yang menjadi latar belakang, maksud dan tujuan peraturan tersebut ditetapkan atau dimasukkannya pasal-

pasal tertentu. Dengan demikian yang dilihat bukan kata demi kata melainkan kebulatan peraturan atau pasal-pasal nya. Penafsiran yang terbatas untuk mengetahui latar belakang penetapan undang-undang itu dapat diperluas dengan meneliti latar belakang sejarah hukumnya, yaitu asal-usul dan sistem hukumnya, apakah sistem hukum tersebut berasal dari hukum asing seperti hukum Belanda, Perancis, apakah sistem hukum itu sesuai dengan sistem hukum Indonesia yang berdasarkan Pancasila dan sebagainya.

d. Penafsiran menurut Sosiologi.

Sosiologi adalah ilmu pengetahuan tentang kemasyarakatan, sedangkan peraturan hukum itu mempunyai tujuan kemasyarakatan (tujuan sosial). Peraturan tidak semata-mata harus ditafsirkan menurut tata bahasa, sistem dan sejarahnya tetapi juga harus ditafsirkan menurut kenyataan yang hidup, jika tidak demikian maka peraturan hukum tersebut menjadi benda mati karena tidak dapat melayani kebutuhan masyarakat.

e. Penafsiran secara Otentik.

Otentik berasal dari kata asing, *authentik* yang dalam bahasa Belanda dijelaskan sebagai *volledig bewijs opleverend*, yaitu memberikan keterangan atau pembuktian yang sempurna,

yang sah atau yang resmi. Penafsiran otentik ini biasanya dilakukan oleh pembuat undang-undang sendiri dengan mencantumkan arti beberapa kata yang digunakan dalam suatu peraturan. Untuk memperoleh arti suatu istilah dalam suatu peraturan dapat dilihat pada bab atau pasal tertentu yang telah sesuai kata-katanya.

G. Orisinalitas Penelitian

Orisinalitas dalam penelitian ini merupakan hasil penelitian yang pernah diteliti oleh peneliti sebelumnya, dan memiliki relevansi dengan penelitian peneliti. Orisinalitas penelitian ini dijadikan sebagai studi banding penelitian peneliti, dengan tujuan untuk menghindari plagiatisme.

Adapun beberapa penelitian yang memiliki relevansi sejenis dan pernah diteliti oleh peneliti sebelumnya, sebagai berikut:

1. Penelitian yang pernah diteliti oleh I Kadek Agus Suparman, dengan judul Tesis “Pertanggungjawaban Pidana Korporasi yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan”, mahasiswa Program Pascasarjana Universitas Udayana, Denpasar, 2016.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian peneliti (program Doktor) yaitu *pertama*, pengaturan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Korporasi sebagai Wajib Pajak; dan *kedua*, pengaturan pertanggungjawaban pidana Wajib Pajak Korporasi di masa

mendatang. Penelitian ini menggunakan metode normatif dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan. Sedangkan penelitian peneliti (program Doktoral) yaitu meneliti *pertama*, mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi Wajib Pajak Badan yang melakukan tindak pidana perpajakan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia. *Kedua*, perumusan kebijakan formulatif hukum pidana yang diharapkan sehingga memberikan Efek Jera bagi Wajib Pajak Badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia

2. Penelitian yang pernah diteliti oleh Sarwini, SH, dengan judul Disertasi “Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak”, mahasiswa program Pascasarjana Universitas Udayana, 2014.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian peneliti (mahasiswa program Doktoral) yaitu meneliti tentang prinsip-prinsip *restorative justice* dalam penegakan hukum, *restorative justice* dalam penagihan pajak, *restorative justice* dalam pemeriksaan pajak, dan *restorative justice* dalam penyidikan pajak.

Penelitian peneliti (mahasiswa program Doktoral) yaitu meneliti *pertama*, mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi Wajib Pajak Badan yang melakukan tindak pidana perpajakan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia. *Kedua*, perumusan kebijakan formulatif hukum pidana yang diharapkan sehingga

J. Daftar Pustaka

Buku-Buku :

- A. Ansari Ritonga, 2002, *Kebijakan Fiskal di Akhir Orde Baru, Awal Era Reformasi dan Penghujung Dominasi IMF*, Pustaka El Manar, Bandung.
- Abidin, Andi Zainal, 1987, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Alumni, Bandung.
- Adhyaksana, M. Yusfidli, 2008, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Penyelesaian Kasus Bantuan Likuiditas Bank Indonesia (BLBI)*, Tesis Program Magister Ilmu Hukum, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ahmadi, Wiratni, 1996, *Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijaksanaan Pengenaan Pajak Tanah dan Kebijaksanaan Pertanahan di Indonesia*, Disertasi, Universitas Padjajaran Bandung.
- Alim, Hifdzil, 2012, "Memotong Korupsi Pajak", *Suara Merdeka*.
- Anwar, H. Yozar, (eds), 1990, *Strategi Perpajakan Mendukung Pembangunan*, PT. Bina Rena Pariwara, Jakarta.
- Arief, Barda Nawawi, 1997, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana : Masalah Pemidanaan Sehubungan dengan Perkembangan Delik-delik Khusus dalam Masyarakat Modern*, Alumni, Bandung.
- , 1998, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana*, Citra Aditya Bakti, Bandung.
- , 2004, *Sistem Pemidanaan dalam Ketentuan Umum Buku I RUU KUHP*.
- , 2005, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.
- , 2010, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Perkembangan Penyusunan Konsep Baru*, Prenadamedia, Jakarta.
- , 2010, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta.
- Asshiddiqie, Jimly, 2002, *Konsolidasi Naskah UUD 1945 setelah Perubahan Keempat*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum RI, Jakarta.

- Basah, Sjahran, 1985, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Alumni, Bandung.
- Bemmelen, Van, 1997, *Hukum Pidana I*, Cetakan Kedua, Bina Cipta, Bandung.
- Bohari, 2005, *Pengantar Hukum Pajak*, PT Rajawali Pers, Jakarta.
- Brotodihardjo, Santoso, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung.
- Brotodiharjo, R.Santoso, 1995, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung.
- CFG Sunaryati Hartono, 1997, *Kapita Selekta Hukum Ekonomi*, Binacipta, Jakarta.
- Darussalam dan Danny Septriadi, 2006, *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak. Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, Grasindo, Jakarta.
- Dimiyati, Khudzaifah, 2010, *Teorisasi Hukum. Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Genta Publishing, Bandung.
- Djafar Saidi, Muhammad dan Eka Merdekawati Djafar, 2011, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, Rajawali Pers, Jakarta.
- Farid, H. A. Zainal Abidin, 2007, *Hukum Pidana I*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Fatic, Aleksandar, 1995, *Punishment and Restorative Crime – Handling*. USA: Avebury Ashagate Publishing Limited.
- Friedman M, Lawrence, 1975, *“The Legal System; A Social Science Perspective”*, New York: Russel Sage Foundation.
- , 2001, *Hukum Amerika: Sebuah Pengantar*, Penerjemah Wisnu Basuki, Tata Nusa, Jakarta.
- , 2009, *“Sistem Hukum, Perspektif Ilmu Sosial”*, Nusa Media, Bandung.
- Gunadi, 2004, *Reformasi Administrasi Perpajakan Dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance*, Jakarta.
- , 2016, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*. Bee Media Indonesia, Jakarta.